

## Jurisprudencia

**Buenos Aires, 17 de mayo de 2019**

**Fuente: circular de la repartición**

**Impuesto a las ganancias. Determinación de oficio. Deducciones. Exenciones. [Dto. 1.387/01](#). Canje de títulos por préstamos garantizados. Prorratio de los gastos comunes entre esos ingresos y los obtenidos por su actividad habitual. La instancia anterior no contó con pruebas suficientes para hacer la asignación específica. Se confirma parcialmente la resolución apelada. Se revoca la sanción aplicada. Boston Compañía Argentina de Seguros S.A. s/recurso de apelación. T.F.N., Sala D.**

En la ciudad de Buenos Aires, a los 17 días del mes de mayo de 2019, reunidos los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (vocal titular de la Vocalía de la 10.<sup>a</sup> Nominación), Agustina O'Donnell (vocal titular de la Vocalía de la 11.<sup>a</sup> Nominación) y Daniel Alejandro Martín (vocal titular de la Vocalía de la 12.<sup>a</sup> Nominación) para resolver el Expte. 31.200-I, caratulado: "Boston Compañía Argentina de Seguros S.A. s/recurso de apelación".

La Dra. O'Donnell dijo:

I. Boston Cía. Arg. de Seguros S.A. (o Boston) interpuso el recurso de apelación que prevé el art. 76, inc. b) de la Ley 11.683 contra la Res. 73/07 dictada el 21 de diciembre de 2007 por la División Determinaciones de Oficio B del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la Administración Federal de Ingresos Públicos en la que se determina de oficio su obligación en el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002 y se la intima a ingresar un saldo de \$ 48.007,38, más intereses resarcitorios, y se le aplica una multa de omisión de \$ 33.605,17 con sustento en el art. 45 de la ley.

Se agravia en su presentación en esta instancia del tratamiento dado por el juez administrativo a la operación de canje de títulos por préstamos garantizados que llevara a cabo en virtud del Dto. 1.387/01 –art. 21–, cuestionándole no haber efectuado el prorratio de los gastos comunes entre las rentas exentas generadas por dicha operatoria y las gravadas por el ejercicio de su actividad comercial – servicios de seguros patrimoniales– y haber así deducido la totalidad de los mismos de la base imponible del gravamen de dicho período.

Sostiene la improcedencia del prorratio con fundamento en que la renta por el canje de deuda pública no se configuró por su actividad económica sino por imperio de una disposición legal y que se produjo de manera instantánea, es decir sin ningún costo asociado; además, se agravia que para la liquidación de la obligación fiscal se hayan tomado como gastos comunes gastos que son enteramente atribuibles a la ganancia gravada, como los gastos de sueldos del total del personal, que es el rubro más significativo, y las comisiones bancarias abonadas por el ejercicio de toda su actividad.

Ofrece como prueba que se libre oficio a la Superintendencia de Seguros de la Nación, ofrece la producción de una pericia contable y solicita que se revoque la resolución, con costas.

II. Que corrido el traslado de ley a la representación fiscal, ésta lo contesta remitiéndose a los fundamentos de la resolución y solicita su confirmación, con costas.

III. Que a f. 143 se abre la causa a prueba, obrando a fs. 149/151 el informe pericial contable que la representación fiscal impugna a f. 163, lo que dio lugar a las contestaciones que obran a fs. 169/186 y 192 y 194/196. A f. 207 se dispone la clausura del período de prueba y a f. 211 se elevan a consideración de la Sala y se ponen a disposición de las partes para alegar, habiéndolo hecho únicamente la representante del Fisco nacional en la presentación que obra a fs. 214/217.

A f. 219 se hace saber la integración de la Sala desde el 23 de abril de 2018 y se llaman los Autos a sentencia.

IV. Que lo que este Tribunal debe resolver primero es si por las ganancias exentas que obtuvo Boston en el período fiscal 2002 como consecuencia de haberse acogido el canje de títulos públicos por préstamos garantizados dispuesto por el Poder Ejecutivo Nacional en el Dto. 1.387/01, tratamiento que no fue objetado por el Fisco nacional, tenía que aplicar el prorrateo de los gastos comunes entre dichas ganancias y las gravadas al que se refiere el art. 80 de la ley del impuesto y el art. 117 de su reglamentación a efectos de la deducción que allí se autoriza o, si como sostiene la recurrente, no correspondía aplicar dicho procedimiento por cuanto tales rentas se originaron, como sostiene en el recurso, "... en un hecho instantáneo que no dio oportunidad al nacimiento ni devengamiento de gastos comunes a prorratear, ...".

Y si bien Boston se esfuerza en tratar de demostrar que por el supuesto carácter instantáneo en el canje no hubo gastos, lo cierto es que el canje al que optó fue, según los propios términos del Dto. 1.387/01, una operación voluntaria, no compulsiva, producto de una decisión empresarial subyacente que llevaba ínsita además una ventaja fiscal, que era la exención en el impuesto a las ganancias que sobre la utilidad por la diferencia de valor de cotización se previó en su art. 21, tratamiento que como más arriba se señalara, el Fisco nacional no cuestionó.

Dicha norma disponía que "El resultado de las operaciones de conversión de deuda por préstamos garantizados o Bonos nacionales garantizados está exento del impuesto a las ganancias. Dicho resultado exento será la diferencia entre el valor de conversión establecido en el artículo anterior y el valor de mercado o de contabilización de los títulos de la deuda pública utilizados para ello. Los intereses de los préstamos garantizados y de los Bonos nacionales garantizados están exentos de todo impuesto nacional".

Es por ello que las razones que invoca la recurrente no son válidas para sustraerse del tratamiento impositivo que la ley del impuesto y su reglamentación disponen en cuanto a que en los casos que en un mismo período fiscal existan ganancias gravadas y exentas, a efectos de su deducción los gastos deben ser prorrateados en orden a determinar la proporción a asignar a cada una de ellas, en caso que no se puedan apropiar en forma directa.

Y es el principio de legalidad que con especial énfasis rige en materia tributaria por mandato constitucional el que no permite adoptar un temperamento diferente, más aún cuando al adherirse al régimen creado por la normativa antes citada nada se ha invocado respecto de la posible afectación de garantías y/o derechos constitucionales, a lo que cabe agregar que cuando se quiso exceptuar la aplicación del prorrateo se lo hizo en forma expresa, como se dispuso en el art. 117 del Dto. 1.344/98, reglamentario de la Ley del Impuesto a las Ganancias, al consagrar una excepción en dicho sentido respecto de los reintegros de exportación exentos en el art. 20, inc. 1, bien que en dicho supuesto, a diferencia del que aquí nos ocupa, se trata de un estímulo, lo que justifica el diferente tratamiento con el propósito que el prorrateo de gastos no incida en sus alcances.

Dicho lo anterior, queda analizar el restante agravio que se refiere al procedimiento seguido por el Fisco nacional en la confección del prorratio y consecuente liquidación de la obligación tributaria.

No discuten las partes que el porcentaje que las rentas exentas representan en el total de las del período fiscal ascendía a 1,17%, sino que en lo que no están de acuerdo es en la conformación de la base para la aplicación del prorratio de gastos. Así, sostiene Boston que no corresponde incluir en la misma los sueldos y jornales del total del personal que asciende a \$ 3.440.875,48 ya que de un total de 112 personas, 97 estaban afectadas al específico negocio del seguro; tampoco considera que deba tomarse el total de las comisiones bancarias por \$ 164.734,19, ya que sólo \$ 11.883,48 corresponde a comisiones de títulos gravados y exentos.

Para ello debe estarse a los resultados de la medida para mejor proveer ordenada por el juez administrativo por Providencia N° 59/2007, cuyos resultados se agregan como prueba documental en los Anexos N° 5 a 7 junto con el escrito de inicio, y a los resultados de la prueba pericial contable rendida en esta sede que obra a fs. 148/151, de los que se desprende que:

a) El prorratio fue efectuado por la fiscalización sobre el total de los gastos de explotación de Boston que ascendió a \$ 9.864.959,06; y

b) la perito contadora designada por la recurrente consideró razonable el monto de \$ 2.396.318,18 invocado por ésta como gastos comunes a ambas actividades, gravadas y exentas, al validar la composición de los mismos que obra agregada a fs. 66/68.

Dicha suma se integra con sueldos y aportes previsionales, que es el rubro más significativo, comisiones bancarias, honorarios profesionales, gastos de alquileres, de electricidad, de mantenimiento, gastos legales, seguros, entre otros rubros. Entre los gastos más significativos que no se incluyen están los gastos telefonía, por indemnizaciones y despidos, de papelería, telegramas, publicidad, etcétera.

Cabe destacar que el juez administrativo no realizó el prorratio sobre el total de los gastos de la actividad de Boston por considerar que ésta fue la que generó el canje, como sostiene erróneamente la representación fiscal en su alegato a fs. 214/217, sino por no haber contado con pruebas suficientes para hacer su asignación específica y no haber podido así establecer la relación de causalidad entre los ingresos gravados y los cargos deducibles. Se sostiene así en los Considerandos de la resolución que "... en la medida que ella no demuestre de manera fehaciente que la totalidad de los gastos incurridos en el ejercicio fiscal se relacionan específicamente con la obtención de ganancias gravadas, procederá que se efectuó el prorratio de los gastos comunes conforme los dispositivos supra glosados".

Sin embargo, es la propia fiscalización la que reconoce que los sueldos asociados al canje eran 29 (no 15 como sostuvo la recurrente, pero tampoco 112 que es lo que se utilizó en la liquidación), por lo que este es el parámetro que corresponde adoptar. En cuanto a las comisiones, resulta razonable que únicamente se computen aquellas originadas en operaciones financieras y no el total, máxime tratándose de una empresa dedicada a la actividad aseguradora en la que los movimientos bancarios son importantes.

Por lo expresado, corresponde remitir las actuaciones al Fisco nacional para que practique la reliquidación de la obligación reclamada sobre las pautas antes indicadas.

En cuanto a la sanción aplicada, debe ser dejada sin efecto por aplicación de la causal de error excusable a la que se refiere el art. 45, "in fine", de la Ley 11.683, en atención a que la complejidad y

excepcionalidad de la materia discutida pudo razonablemente llevar a la recurrente a interpretar el tratamiento tributario diferente al que aquí se confirma, lo que elimina la culpa que exige el tipo descrito en dicha norma.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto precedente.

La Dra. Gómez dijo:

I. Que adhiere en lo sustancial a los fundamentos del voto de la Dra. O'Donnell por los que se resuelve confirmar parcialmente el ajuste practicado.

Que cabe precisar en cuanto a los accesorios (vide lo expresado por la recurrente a fs. 113 vta./114), que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en Autos "Cittibank N.A. c/D.G.I." (sentencia del 1/6/00), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor y que deben ser restrictivamente analizadas –las cuales definitivamente no se presentan en el caso concreto– resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual se descarta la necesidad del elemento culpa para su imposición.

Que en virtud lo expuesto, procede confirmar la aplicación de los intereses resarcitorios en los términos del art. 37 de la ley de rito fiscal, ello en la proporción del ajuste que se confirma, conforme la reliquidación ordenada en el voto de la vocal instructora.

II. Que resta pronunciarse sobre la multa impuesta al recurrente con sustento en el art. 45 de la ley de rito, graduada en el 70% del gravamen omitido. Que el art. 45 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y modif.), en su parte pertinente dispone que: "el que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas será sancionada con una multa graduada entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar ... siempre que no corresponda la aplicación del art. 46 y en tanto no exista error excusable ...", es decir que el aspecto material de la infracción requiere de un resultado disvalioso, esto es la omisión del pago, mediante la falta de presentación de las declaraciones juradas o su inexactitud.

Que las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción (doctrina de Fallos: 271:297; 303:1548; 322:519), y el art. 45 de la Ley 11.683 no exige una intención dolosa, sino que para que se configure la conducta allí contemplada resulta suficiente la culpa del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (conf. C.N.A.C.A.F., "Velocidad Tiempo Cero S.A. c/D.G.I.", Sala II, del 28/6/07; "La Rueda Porteña S.A. c/A.F.I.P.-D.G.I.", Sala IV, del 27/10/98).

Que en Autos no se configura la causal de error excusable como lo pretende la actora (vide f. 111 vta.). Ello así, no se trata de una cuestión suscitada por existir dificultad en la interpretación de las normas tributarias seguida de una actitud diligente de parte de la actora, sino que la metodología utilizada por la recurrente resultó a todas luces discrecional, esto es no realizó ajuste en concepto de prorrateo de gastos, atento la ganancia exenta generada por el canje de títulos, cuando así lo establecía la ley del impuesto a las ganancias y su decreto reglamentario. Y aquí se impone recordar que la empresa actora

conocía concretamente la vigencia de las normas legales que infringió, así como que se encontraba incluida en sus disposiciones en el período determinado.

En esta línea, corresponde rechazar lo expuesto con relación a la aplicación del error excusable, en cuanto se trae a colación la Instr. Gral. D.G.I. 4/97 toda vez que ésta resulta una pauta orientativa y no vinculante para esta juzgadora, considerando que a tenor de los fundamentos en los cuales se sustenta la determinación de oficio practicada no resulta aplicable la misma al caso concreto. Por tal motivo, tampoco puede admitirse el principio de insignificancia o bagatela invocado en el recurso incoado.

Ello así, corresponde confirmar la procedencia de la sanción, así como también la graduación de la misma, la que se encuentra debidamente justificada, ello proporción al ajuste que se confirma.

III. Las costas se imponen en proporción a sus respectivos vencimientos.

En virtud de la votación que antecede,

SE RESUELVE:

1. Confirmar parcialmente la Res. 73/07 de la División Determinaciones de Oficio "B" del Departamento Técnico Grandes Contribuyentes Nacionales de la A.F.I.P.-D.G.I., salvo respecto de la sanción aplicada la que se revoca, con costas según los respectivos vencimientos.
2. Ordenar que el Fisco nacional en el plazo de treinta días practique la reliquidación de las obligaciones, correspondiendo que por Secretaría General de Asuntos Impositivos se le remitan los antecedentes administrativos por el plazo indicado.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Fdo.: Edith Viviana Gómez, Agustina O'Donnell y Daniel Alejandro Martín (vocales).